进项税额转出的认定与视同销售行为

江苏无锡　朱建君

根据《企业增值税暂行条例实施细则》的规定，应将以下行为视同销售：①将货物交付他人代销；②销售代销货物；③非同一县（市）将货物从一个机构移送其他机构用于销售；④将自产或委托加工的货物用于非应税项目；⑤将自产、委托加工或购买货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；⑦将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费；⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人等。

根据《企业会计制度》的规定，企业购进的物资发生非正常损失以及购进物资改变用途等，其进项税额应相应转入有关账户。根据这一规定可知，企业的存货减少，只有在下列两种情况下才能将其进项税额转出：①存货发生非正常损失；②存货改变用途。存货减少时，是将其视同销售行为还是将其进项税额转出，可分以下三种情况来处理：①凡是将货物用于投资、偿债、捐赠、利润分配等方面的，不论货物来源如何，均视同销售行为。②凡是将货物用于在建工程、无形资产开发、集体福利、个人消费等方面的，应考虑货物的来源，假定是外购的，应将其进项税额转出；假定是自产或委托加工收回的，应视同销售行为。③凡是货物发生非正常损失，应将其进项税额转出。上述分类的理论依据如下：

从基本原理来看，在判断一项行为是否需要交纳增值税时，应考虑其是否具有增值的特性。很明显，将外购的货物直接用于某一用途时，不具有增值的特性；而企业自产的产品以及委托加工收回的产品，其增值的特性是显而易见的。

从基本方法来看，“视同销售行为”和“进行税额转出”这两种处理都有一个共同的前提：这些交易只存在进项税额。“视同销售行为”是在“应交税费——应交增值税”账户的贷方确认一笔销项税额，这就会使“应交税费——应交增值税”账户产生一个贷方余额，这就是应交的增值税。“进项税额转出”是在“应交税费——应交增值税”账户的贷方将原来确认的进项税额转出，使“应交税费——应交增值税”账户无余额。

综合上述两点分析可得出：凡是货物具有增值特性的，应视同销售行为；凡是货物不具有增值特性的，应将进项税额转出。

从基本用途来看：将货物用于投资、偿债、捐赠、利润分配这四种用途之所以都确认为视同销售行为，是税法出于确保税收的目的。这四种情况下会使货物流出企业，税务部门无法对其实施监控，所以只能将其确认为“视同销售行为”。○

境内外“返现”的增值税处理

中兴财会计师事务所有限责任公司　张红霞

根据《国家税务总局关于纳税人进口货物增值税进项税额抵扣有关问题的通知》（国税函[2007]350号）的规定：纳税人进口货物取得的合法海关完税凭证，是计算增值税进项税额的唯一依据，其价格差额部分以及从境外供应商取得的退还或返还的资金，不作进项税额转出处理。但另据《国家税务总局关于平销行为征收增值税问题的通知》（国税发[1997]167号）的规定：凡增值税一般纳税人，无论是否有平销行为，因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金，均应依所购货物的增值税税率计算应冲减的进项税金，并从其取得返还资金当期的进项税金中予以冲减。

同样是销售货物，同样是从购货方取得的各种与购货有关的返还收入，为什么对境内取得的返还收入应当冲减当期增值税进项税额，即作进项税额转出处理，而对从境外取得的返还收入却不作进项税额转出处理？

国税发[1997]167号文的本意：在商业经营活动中出现的大量平销行为，即生产企业以商业企业经销价或高于商业企业经销价的价格将货物销售给商业企业，商业企业再以进货成本或低于进货成本的价格进行销售，生产企业则以返还利润等方式弥补商业企业的进销差价损失。而据调查，在平销行为中，生产企业弥补商业企业进销差价损失的方式主要有以下几种：一是生产企业通过返还资金方式弥补商业企业的损失，如对商业企业返还利润等；二是生产企业通过赠送实物或以实物投资方式弥补商业企业的损失。平销行为不仅发生在生产企业和商业企业之间，也发生在生产企业之间、商业企业之间。平销行为不仅造成地区间增值税收入非正常转移，而且会给国家财政收入造成损失。为堵塞税收漏洞，保证国家财政收入和有利于各地区完成增值税征收任务，国家税务总局制定了这样一个带有惩罚性的措施：支付返利方不论是否已计算缴纳增值税，对接受返利方均要作进项税额转出处理。

但纳税人从境外供应商取得的退还或返还的资金，并不冲减其进项税额。这是因为：纳税人进口货物缴纳和抵扣增值税的依据是海关开具的完税凭证，并且进口货物的计税价格是由海关依法确定的。它和境内企业之间的交易不同：境内企业之间的交易价格是由企业确定的，如果完全按交易价格确定计税价格，就很容易出现增值税的非正常转移等情况。所以，纳税人进口货物的，对纳税人从境外供应商取得的退还或返还的资金，不需作进项税额转出处理。○